Droits d'enregistrement et de timbre

(Version 2006)

Chapitre 5 - Redevables et contrôle de l'enregistrement

Sont successivement étudiés :

- La solidarité en matière d'enregistrement ;
- La détermination du débiteur des droits ;
- Le contrôle et la prescription ;
- La restitution des droits d'enregistrement, et
- Les pénalités fiscales applicables.

Section 1. La solidarité

Le code des droits d'enregistrement institue la solidarité pour le paiement des droits et met à la charge des différents intervenants des responsabilités particulières au regard desdits droits. Certaines obligations incombent aussi aux magistrats et aux présidents des communes et gouverneurs, aux marchands de biens, intermédiaires, aux huissiers-notaires, loueurs de coffres-fort et détenteurs de titres et valeurs.

Sont tenus solidairement au paiement des droits d'enregistrement :

1) Les officiers publics avec les parties contractantes, pour les actes administratifs et les actes notariés ne touchant pas à la situation juridique des immeubles et des fonds de commerce.

Toutefois, pour les marchés administratifs, les droits d'enregistrement sont à la charge exclusive du fournisseur des biens ou des services ;

2) Les parties contractantes pour les conventions verbales portant transmission de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle ou cession de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ainsi que les actes sous seing privé et les actes notariés touchant à la situation juridique des immeubles et des fonds de commerce ;

3) Solidarité des parties contractantes : Les parties contractantes sont solidaires au regard des droits d'enregistrement pour tous les autres actes et mutations soumis obligatoirement à l'enregistrement.

4) Pour les actes passés en conséquence d'un autre acte ou en cas de production en justice d'acte obligatoirement soumis à l'enregistrement, l'officier public qui a passé l'acte en conséquence et l'auteur de la production en justice de l'acte, sont solidaires avec les parties contractantes pour le paiement des droits d'enregistrement exigibles.

5) Solidarité des héritiers : Les co-héritiers sont solidaires pour le paiement des droits d'enregistrement sur les successions (article 59 du code des droits d'enregistrement et de timbre). Néanmoins, dans le cas où un ascendant renonce à l'héritage au profit des descendants, les bénéficiaires des biens sont substitués à l'héritier principal pour le paiement du droit d'enregistrement sur la succession (article 38 bis du code des droits d'enregistrement et de timbre).

Section 2. La détermination du débiteur

Le code des droits d'enregistrement détermine de façon précise le débiteur dans certains cas (§ 1) alors qu'il se limite à annoncer la règle de la solidarité ou à responsabiliser les intervenants dans d'autres cas (§ 2). Dans le cas où par le mécanisme de la solidarité, le droit d'enregistrement est recouvré auprès d'une personne autre que le débiteur légal, celui qui l'a supporté peut en réclamer le remboursement auprès de celui qui doit au regard des règles du droit civil en supporter la charge (§ 3).

§ 1. Les débiteurs désignés par le code des droits d'enregistrement

Le code des droits d'enregistrement écarte la règle de la solidarité dans les cas suivants :

1) Marchés administratifs : les droits d'enregistrement sont à la charge exclusive du fournisseur des biens ou des services.

2) Les jugements : les droits d'enregistrement sont à la charge de la partie condamnée aux dépens. S'ils ne sont pas directement payés par elle, ils sont recouvrés lors de l'exécution du jugement par la partie qui a gagné le procès et reverser au trésor comme en matière de retenue à la source.

3) L'ancien possesseur et le bailleur peuvent s'affranchir de la solidarité avec l'acquéreur ou le preneur en déposant à la recette des finances l'acte constatant la mutation dans les trois mois qui suivent la date dudit acte.

§ 2. Solidarité et responsabilisation de certains opérateurs

Bien que la règle soit la solidarité des parties intervenantes, le droit d'enregistrement est souvent recouvré auprès du débiteur principal. De même, l'administration recourt rarement à la mesure de recouvrer les droits auprès d'un intervenant autre que le débiteur principal dans les cas où la loi met à la charge d'un intervenant la responsabilité de payer les droits dus en raison de sa carence.

Néanmoins, l'administration fiscale dispose légalement du droit de faire jouer la solidarité ou de mettre en jeu la responsabilité d'un intervenant dans tous les cas où la loi l'y autorise.

Dans le cas où la loi permet de recouvrer les droits auprès d'une partie autre que le débiteur légal, celui qui supporte les droits au lieu et place du débiteur peut toujours se retourner contre ce dernier pour en obtenir le remboursement.

§ 3. Action contre le débiteur légal

En matière de vente, les droits d'enregistrement et de timbre sont, aux termes de l'article 605 du code des obligations et des contrats, à la charge de l'acheteur, sauf usage ou stipulation contraire des parties.

En matière de mutation de jouissance, les droits d'enregistrement incombent généralement conventionnellement au preneur.

En matière d'héritage, le droit d'enregistrement incombe légalement à chaque bénéficiaire en raison de son héritage.

Ainsi, lorsque le droit est réclamé par le jeu de la solidarité ou de la responsabilité à une personne autre que le débiteur légal, celle-ci peut se retourner contre le débiteur principal pour se faire rembourser des droits dus en principal et, sauf exception prévue par la loi, des pénalités payées en sus des droits en principal à son lieu et place.

Section 3. Contrôle et prescription

Outre les règles de responsabilisation et les obligations de déclaration mises à la charge des différents intervenants en matière d'enregistrement, l'administration dispose d'un large pouvoir de contrôle dans la limite des délais de prescription.

Sous-section 1. Pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale

§ 1. Principe général

Les agents de l'Administration Fiscale dûment habilités peuvent vérifier et contrôler les actes, déclarations et écrits soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement. À cet effet, ils peuvent demander aux redevables, par écrit et par lettre recommandée avec accusé de réception, tous les éclaircissements et justifications nécessaires.

§ 2. Droit de communication

L'administration dispose d'un droit de communication à l'égard des administrations ainsi que des établissements et organismes de toute nature.

Ainsi, aux termes des articles 16 à 18 du code des droits et procédures fiscaux, en aucun cas, les Administrations de l'État et les collectivités publiques locales, ainsi que les établissements, organismes et entreprises de toute nature ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration Fiscale dûment habilités qui, pour les besoins du contrôle des actes et déclarations, leur demandent, par écrit, communication des documents et écrits qu'ils détiennent.

Les officiers publics et les dépositaires d'archives et de titres publics, sont tenus de donner communication aux agents de l'Administration Fiscale dûment habilités à cet effet, de tous actes, écrits, registres, pièces des dossiers détenus ou conservées par eux en leur qualité, et de les laisser prendre, sans frais, les renseignements, extraits ou copies qui leur sont nécessaires pour le contrôle des actes et déclarations. Ce droit de communication se fait sans déplacement d'archives.

De même, les agents de l'administration dûment habilités ont le droit d'obtenir des redevables communication des livres comptables ainsi que tous les livres et documents annexés ou afférents, et des pièces de recettes et de dépenses.

À l'égard des sociétés et des banques, le droit de communication s'exerce dans leur siège social et dans leurs succursales et agences.

§ 3. L'expertise

Dans les litiges relatifs aux droits d'enregistrement, le tribunal ordonne d'office une expertise pour évaluer la valeur vénale des immeubles, des droits immobiliers et des fonds de commerce cédés.

Sous-section 2. La prescription de l'action de l'administration

Les droits d'enregistrement comportent deux délais de prescription de l'action du contrôle fiscal :

- Le délai de 4 ans ;
- Le délai de 10 ans.

§ 1. La prescription de 4 ans

L'action de l'administration fiscale se prescrit après un délai de quatre ans à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration s'il s'agit d'un manque de perception, d'insuffisance de valeur ou d'une fausse déclaration. Lorsque, dans un délai de deux ans à compter du décès, intervient un acte ou un jugement comportant une valeur des immeubles supérieure à celle portée sur la déclaration de succession, le délai de prescription commence à courir à partir de la date d'enregistrement de l'acte ou du jugement.

§ 2. La prescription de 10 ans

L'action de l'administration fiscale se prescrit après un délai de dix ans :

- à compter de la date de l'acte, du jugement ou de la mutation, s'il s'agit d'actes, de conventions et de jugements non enregistrés ou de mutations non déclarées dans le délai prescrit ;
- à compter de la date du décès, pour les successions non déclarées.

Pour le décompte des délais de prescription, la date des actes sous seing privé n'ayant pas acquis date certaine au sens de l'article 450 du code des obligations et des contrats, n'est pas opposable à l'administration.

Article 450 du C.O.C : «Les actes sous seing privé font foi de leur date entre les parties, leurs héritiers et leurs ayant cause à titre particulier, agissant au nom de leur débiteur.

Ils n'ont de date contre les tiers que :

1) Du jour où ils ont été enregistrés, soit en Tunisie, soit à l'étranger ;

2) Du jour où l'acte a été déposé dans les mains d'un officier public ;

3) Si l'acte est souscrit, soit comme partie, soit comme témoin, par une personne décédée ou réduite à l'impossibilité physique d'écrire, du jour du décès ou de l'impossibilité reconnue ;

4) De la date du visa ou de la légalisation apposée sur l'acte par un officier à ce autorisé ou par un magistrat, soit en Tunisie, soit à l'étranger ;

5) Lorsque la date résulte d'autres preuves équivalentes et absolument certaines.

Les ayants cause et successeurs à titre particulier sont considérés comme tiers, aux effets du présent article, lorsqu'ils n'agissent pas au nom de leur débiteur».

Section 4. La restitution des droits d'enregistrement

La restitution des droits d'enregistrement est possible en cas d'erreur dans la liquidation des droits, en cas d'annulation d'un contrat par voie de justice, en cas de production des justifications requises pour les dettes grevant une succession, en cas de jugement en appel infirmant un jugement précédent, en cas de retour d'un absent déclaré décédé, en cas d'identification a posteriori de l'origine de propriété, en cas de justification a posteriori de la date de naissance d'un usufruitier né à l'étranger, ou dans le cadre des avantages fiscaux accordés aux investissements agricoles.

L'action en restitution doit intervenir dans un délai maximum de 3 ans à compter de la date à laquelle le droit d'enregistrement est devenu restituable conformément à la législation fiscale et au plus tard, dans un délai de 5 ans à compter de la date du recouvrement. Toutefois, le délai de 5 ans n'est pas applicable lorsque l'impôt est devenu restituable en vertu d'un jugement ou d'un arrêt de justice.

§ 1. Restitution à la suite d'une erreur des parties ou de l'administration

Sont restituables les droits indûment ou irrégulièrement perçus par suite d'une erreur des parties ou de l'administration.

La restitution est accordée après déduction du droit fixe qui constitue dans ce cas un minima de perception.

§ 2. Restitution à la suite d'une annulation judiciaire de la vente

En cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés et, dans tous les autres cas où il y a lieu à annulation, les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée.

En revanche, ne sont pas restituables les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats révoqués ou résolus par l'effet d'une condition résolutoire ou conventionnelle, expresse ou tacite.

L'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée, pour quelque cause que ce soit, par jugement ou arrêt, ne donne pas lieu à la perception des droits d'enregistrement sur les mutations.

La demande en restitution doit être présentée dans un délai de trois années à compter du jour du jugement ou l'arrêt passé en force de chose jugée rendant les droits restituables. Le délai de 5 années prévu par l'article 28 du code des droits et procédures fiscaux n'est pas applicable dans ce cas.

Selon la doctrine de l'administration fiscale, un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée est un jugement ou arrêt qui n'est plus attaquable par les voies de recours ordinaires, c'est-à-dire en appel.

§ 3. Restitution pour production des justifications requises de dettes grevant une succession

Lorsqu'une dette grevant l'actif successoral au jour de l'ouverture de la succession n'a pas été déduite faute de production des justifications requises, les droits correspondant liquidés en trop peuvent faire l'objet d'une restitution dans le délai de trois ans à compter du jour où les droits sont devenus restituables suite à ladite production des justifications requises pour les dettes grevant la succession sans que la demande de restitution ne puisse être présentée au delà du délai limite de 5 ans à compter du paiement des droits.

§ 4. Restitution à la suite de l'infirmation d'un jugement (révision en baisse ou annulation pure et simple du montant de la condamnation initiale)

Les décisions judiciaires qui confirment purement et simplement une condamnation en premier ressort s'enregistrent au minima de perception sur les jugements et arrêts.

Quant aux décisions infirmatives des jugements de débouté, elles s'enregistrent au droit proportionnel de 5% sur le montant de la condamnation.

En revanche, les décisions infirmatives de jugements de condamnation sont passibles du minima de perception mais le droit proportionnel perçu en trop par rapport au jugement intervenu en premier ressort devient restituable. La demande de restitution doit être présentée dans le délai de trois années à compter du jour du prononcé du jugement ou de l'arrêt infirmatif. Au delà, le droit à la restitution est prescrit.

§ 5. Restitution des droits de succession à la suite du retour d'un absent déclaré décédé

La succession des absents (personnes disparues) est ouverte à compter de la date du prononcé du jugement de disparition. Elle s'enregistre dans le délai d'un an de la date de prononcé dudit jugement.

En cas de retour de l'absent, les droits d'enregistrement payés sur sa succession sont restituables dans deux limites :

(1) Limite de montant : La restitution des droits d'enregistrement s'effectue sous la déduction des droits liquidés sur le montant des sommes et valeurs dont ont jouit les ayants droit.

(2) Limite de délai : La demande de restitution doit être présentée dans le délai de trois ans du jugement constatant le retour de l'absent.

§ 6. Restitution pour justification a posteriori de l'origine de propriété (référence de l'enregistrement de la précédente mutation)

Le droit d'origine de propriété des immeubles de 3% est restituable dans un délai de 3 ans à partir de la date de production des justifications requises et sans dépasser le délai de 5 ans à compter de la date du recouvrement des droits.

§ 7. Restitution partielle des droits payés sur la base de l'assiette maximale des contrats d'usufruit

Les mutations à titre gratuit d'usufruit ou de nue-propriété sont liquidées sur la base d'un barème de ventilation de la valeur de la propriété applicable selon l'âge de l'usufruitier.

Il en découle que les actes et déclarations emportant mutation à titre gratuit d'usufruit ou de nue-propriété doivent comporter la date et le lieu de naissance de l'usufruitier. Si la naissance est survenue hors de Tunisie, l'âge de l'usufruitier doit être justifié lors de la formalité d'enregistrement. À défaut de justification, les droits sont liquidés sur la base de l'assiette la plus élevée.

Néanmoins, **le trop perçu est restituable**, si l'acte de naissance, au cas où cette dernière a eu lieu hors de Tunisie, est présenté dans les deux ans qui suivent la date de l'enregistrement.

§ 8. Restitution des droits d'enregistrement payés pour l'acquisition d'un terrain agricole destiné à un investissement agricole

Aux termes du § 4 de l'article 30 du code d'incitations aux investissements, les investissements réalisés dans le cadre dudit code ouvrent droit **au remboursement du droit de mutation** des terres agricoles destinées à l'investissement sur demande de l'acheteur.

La demande de restitution doit, à peine de forclusion, être présentée au plus tard un an après la déclaration de l'investissement.

§ 9. Acquisition de terrains réservés à l'habitat social ou prioritaire par un promoteur immobilier

L'acquisition de terrains réservés à l'habitat social ou prioritaire par un promoteur immobilier s'enregistre au droit fixe de 15 D par page sous réserve de présenter lors de l'enregistrement une décision de classement de l'investissement dans le cadre de projet prioritaire par le ministre de l'équipement et de l'habitat.

Néanmoins, le cahier des charges relatif aux promoteurs immobiliers exige pour le classement de l'investissement dans le cadre de projet prioritaire, un contrat d'acquisition de terrain enregistré.

Face à cette situation problématique, l'administration fiscale a précisé que l'acquisition par des promoteurs immobiliers agréés de terrains réservés à l'habitat social ou prioritaire est soumise au préalable au droit d'enregistrement proportionnel, lesdits droits sont restituables après décision de classement du projet dans la catégorie de l'habitat social ou prioritaire par le ministre de l'équipement et de l'habitat.

Section 5. Les pénalités fiscales

§ 1. Les pénalités de retard

Il convient de distinguer entre les pénalités pour paiement tardif réparé spontanément ou suite à l'intervention des services du contrôle fiscal.

a) Pénalités de retard réparé spontanément au taux de 0,75% par mois ou fraction de mois :

Tout retard dans le paiement des droits d'enregistrement donne lieu à l'application d'une pénalité égale à 0,75% du montant des droits exigibles, par mois ou fraction de mois de retard écoulé après l'expiration du délai légal de paiement.

Toutefois, pour les jugements et arrêts, cette pénalité est calculée à compter du premier jour du deuxième mois suivant celui au cours duquel les parties au procès ont reçu la notification du Receveur des Finances pour paiement.

Cette pénalité ne peut être inférieure à cinq dinars.

b) Pénalités de retard dues suite à l'intervention des services de contrôle : Le taux des pénalités de retard est fixé à 1 pour cent en cas de paiement de l'impôt exigible dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dettes et à condition que cette reconnaissance intervienne avant l'achèvement de la phase de conciliation judiciaire. Cette pénalité est relevée à 1,25% dans les autre cas.

§ 2. Pénalités de recouvrement

Toute créance fiscale, au titre des droits d'enregistrement donne lieu à l'application d'une pénalité de recouvrement à la charge du débiteur calculée à partir du 1er jour qui suit l'expiration d'un délai de 90 jours à compter de la date de la signature par le contribuable de la reconnaissance de dette et de la notification de l'arrêté de taxation d'office ou d'un jugement ou d'un arrêt de justice et jusqu'à la fin du mois au cours duquel est intervenu le paiement d'impôt. Cette pénalité est liquidée à raison de 1 pour cent par mois ou fraction de mois de retard sur le montant de la créance en principal.